**應用於具市場風險或交易對方信用風險互抵部位之金融資產及金融負債之指引**

1. **前言**

 由於衡量單位不等於表達單位，企業於財務報告是否得以互抵後之金融資產或金融負債表達，須依據IAS 32.42規定評估。

公報規定：

48 持有金融資產及金融負債群組之企業暴露於市場風險（如國際財務報導準則第7號所定義者）及各交易對方之信用風險（如國際財務報導準則第7號所定義者）之下。若企業以其市場風險或信用風險之淨暴險為基礎管理該金融資產及金融負債群組，則企業可適用本國際財務報導準則之例外以衡量公允價值。該例外允許企業以衡量日之現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中出售特定暴險之淨多頭部位（即資產）所能收取之價格或移轉特定暴險之淨空頭部位（即負債）所需支付之價格為基礎，衡量該金融資產及金融負債群組之公允價值。因此，企業應以與市場參與者於衡量日如何定價淨暴險一致之方式，衡量金融資產及金融負債群組之公允價值。

49 僅於企業做到下列各項時，始允許其採用第48段之例外：

(a) 依企業書面之風險管理或投資策略，以企業對一種（或多種）特定市場風險或對特定交易對方之信用風險之淨暴險為基礎，管理該金融資產及金融負債群組；

(b) 以該基礎提供有關該金融資產及金融負債群組之資訊予企業之主要管理人員（如國際會計準則第24號「關係人揭露」所定義者）；及

(c) 依規定須或已選擇在每依報導期間結束日於財務狀況表中按公允價值衡量該等金融資產及金融負債。

50 第48段之例外不及於財務報表之表達。在某些情況下，金融工具於財務狀況表之表達基礎與金融工具之衡量基礎不同；例如：若某一國際財務報導準則並未規定或允許金融工具以淨額基礎表達。在此等情況下，企業可能須將組合層級之調整（見第53至56段）分攤至組成金融資產及金融負債群組（該群組以企業之淨暴險為基礎管理）之個別資產或負債。企業應採用適合該等情況之方法以合理而一致之基礎進行此等分攤。

適用疑義：

對於具類似市場風險或交易對方信用風險互抵部位之金融資產及金融負債，1.如何於衡量公允價值時以淨暴險部位作為衡量單位?

2.如何表達金融資產及金融負債之公允價值?

1. **指引內容**

**釋例一：符合IAS 32互抵條件之淨部位**

 C公司與D公司於民國103年2月1日簽約同時承作2筆利率交換合約(IRS) ，兩筆交易之起始日均為2月3日，交易雙方同時約定兩筆IRS將於交割日採淨額交割。一筆為名目本金5,000,000， 2年期，支付3-month Libor (定價日為付息週期前兩個營業日)、收取固定利率1% ，每3個月就利差淨額交割(即付息日為每年5/3、8/3、11/3及2/3)；另一筆為名目本金2,000,000 ， 2年期，收取3-month Libor (定價日為付息週期前兩個營業日)、支付固定利率1% ，每3個月(即付息日為每年5/3、8/3、11/3及2/3)就利差淨額交割。

 由於兩筆IRS合約具有相同的市場風險(3-month Libor)，經評估符合IFRS 13.49規定，C公司對於此兩筆交易均採公允價值衡量，且係以淨暴險為基礎管理，並呈送給管理當局。因此C公司選擇以淨部位3,000,000作為衡量公允價值之基礎。

 假設於民國103年2月1日(簽約日)3-month Libor為1%，因此兩筆交易之公允價值均為$0，C公司僅作備忘分類。

 假設於民國103年3月31日(資產負債表日)遠期之3-month Libor為1.5%，因此就C公司觀點，名目本金5,000,000依據未交割之8期預期現金流量為流出，因此為負債部位，名目本金2,000,000依據未交割之8期預期現金流量為流入，因此為資產部位。C公司以淨部位名目本金3,000,000為公允價值衡量單位之公允價值為$28,500(負債)。

 由於C公司與D公司所簽訂之2筆IRS交易協議，到期日及每一期間之交割日均為同一日，且兩筆交易雙方協議係直接以淨額作現金收付，因此符合IAS 32.42互抵之規定，C公司得於其財務報告之「持有供交易之金融負債－IRS」以$28,500表達其與D公司簽定之2筆IRS合約。

**釋例二：不符合IAS 32互抵條件之淨部位**

 A公司持有X公司股票50,000股，每股成本$10，帳列持有供交易之金融資產。A公司於民國103年5月2日與B公司簽訂3個月後(即民國103年8月2日)以每股$15出售X公司30,000股之遠期出售合約。假設當日X公司股價(即公允價值)為$15，遠期出售合約之公允價值為$0。

 由於A公司持有之X公司股票及與B公司簽定之遠期出售X公司股票合約具有相同的市場風險(X公司公允價值)，經評估符合IFRS 13.49規定，A公司對於此兩筆交易均係採公允價值衡量，且係以淨暴險為基礎管理X公司股票公允價值之波動影響，並呈送給管理當局。因此C公司選擇以淨部位20,000股作為衡量公允價值之基礎。惟遠期出售合約公允價值中包含了3個月後交割的利率風險之組成，此與淨部位之市場(價格)風險無關，因此除估計淨部位的公允價值外，此遠期合約中未被抵消利率風險之組成，應予以計入。

 假設於民國103年3月31日(資產負債表日) X公司股票每股公允價值為$20，A公司以20,000作為持有X公司股票公允價值衡量單位，加計未被抵銷之30,000股X公司股票之遠期合約之時間價值及利率風險等組成之公允價值合計淨部位之公允價值為$300,000(資產)。

 由於A公司持有X公司之股票及與B公司簽定之遠期出售合約因不符合IAS 32.42互抵之規定，因此於財務報告須將$300,000之公允價值以合理而一致之基礎進行分攤予持有之50,000股金融資產及出售30,000股之遠期合約。由於X公司股票係屬有活絡市場交易之標的，因此A公司選擇先決定最具可靠性標的之公允價值，再將剩餘價值分攤予其他組成，則 50,000股金融資產之公允價值為$1,000,000【500,000×$20】，遠期出售合約之公允價值為$700,000(負債)【$300,000-$1,000,000】。

1. **資料來源**

1.IFRS 13「公允價值衡量」。

2.PwC Manual of Accounting IFRS 2014。

1. **其他：宣導會講義及Webpro影音連結。**